

Umsatzsteuer in der EU – Lieferungen & Leistungen sicher einordnen



©koya979-fotolia.com

 eictrier

IHK | HWK Europa- und
Innovationscentre

Inhaltsverzeichnis

1. Rechtsgrundlagen	S. 3
2. Bewegte Lieferungen	S. 3 - 17
2.1 Innergemeinschaftliche Lieferungen	S. 4 - 6
2.1.1 USt-IdNr.	S. 4 - 5
2.1.2 Belegnachweise für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen	S. 5 - 7
2.1.2.1 Belegnachweise nach § 17a USt-DV	S. 5 - 6
2.1.2.2 Belegnachweise nach § 17b USt-DV	S. 6 - 7
2.1.2.2.1 Beförderungsfälle: Gelangensbestätigung	S. 6 - 7
2.1.2.2.2 Versandungsfälle	S. 7
2.1.2.2.3 EMCS-Nachweis bei Verbrauchsteuerpflichtiger Ware	S. 7
2.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb	S. 7 - 8
2.3 Lieferungen an Privatpersonen in der EU (B2C-Geschäft)	S. 8
2.3.1 Versandhandel	S. 8 - 9
2.3.1.1 Aus Versandhandel wird Fernverkauf	S. 9
2.4 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte und Dreiecksgeschäfte	S. 9 - 15
2.4.1 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte	S. 10 - 12
2.4.2 Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	S. 12 - 15
2.5 Innergemeinschaftliches Verbringen	S. 15 - 16
2.5.1 Grenzüberschreitende Lieferungen in Konsignationslager	S. 16 - 17
3. Montagelieferungen und Werklieferungen	S. 17 - 19
4. Sonstige Leistungen	S. 19 - 23
5. Umsatzsteuerliche Meldepflichten	S. 23 - 24
5.1 Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung	S. 23
5.2 Zusammenfassende Meldung (ZM)	S. 23 - 24
5.3 Intrastat-Meldung	S. 24
6. Vorsteuerabzug und Vorsteuervergütungsverfahren	S. 24 - 26
7. Strafbefreiende Selbstanzeige	S. 26 - 27
8. Zweite Phase der EU-Mehrwertsteuerreform	S. 27

Die EU-Länder gehören zu den wichtigsten Absatz- und Beschaffungsmärkten für deutsche Unternehmen. Mehr als die Hälfte der deutschen Auslandslieferungen sind für Märkte innerhalb der EU bestimmt. Die umsatzsteuerliche Einordnung von Warenlieferungen, Werklieferungen und Dienstleistungen sind für viele Unternehmen daher Tagesgeschäft. Mit Blick auf die komplexen umsatzsteuerlichen Regelungen, häufige Gesetzesänderungen sowie diverse nationale Abweichungen, die auch innerhalb der EU weiterhin existieren, erweist sich die korrekte umsatzsteuerliche Einordnung grenzüberschreitender Sachverhalte v. a. für kleine und mittlere Unternehmen oftmals als kompliziertes Unterfangen. So sind neben bewegten Warenlieferungen mit zwei Lieferbeteiligten aufgrund verzweigter Beschaffungs- und Vertriebsketten auch innergemeinschaftliche Dreiecks- und Reihengeschäfte korrekt einzuordnen. Hinzu kommen oftmals Abgrenzungsfragen im Bereich der Werklieferungen und Werkleistungen sowie aufgrund von just-in-time-Lieferanforderungen Fragestellungen hinsichtlich der Anwendung von Vereinfachungsregeln in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Lagerlieferungen. Die EU-Mehrwertsteuerreform hat mit der Umsetzung der sog. Quick Fixes (schnelle Ziele) in einigen Regelungsfeldern Harmonisierungen und Erleichterungen gebracht. Hierzu zählen die Vereinfachungsregel bei grenzüberschreitenden Lieferungen in Konsignationslager, die EU-weit einheitliche Regelung bezüglich der Zuordnung der Warenbewegung in grenzüberschreitenden Reihengeschäften bei Transportveranlassung durch einen mittleren Unternehmer, Anpassungen bei den Voraussetzungen

zur Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen mit der USt-IdNr. als materieller Voraussetzung zur Steuerbefreiung sowie EU-weit einheitliche Vorgaben in Bezug auf die umsatzsteuerlichen Belegnachweise.

Fehler bei der umsatzsteuerlichen Einordnung von grenzüberschreitenden Sachverhalten sowie bei der Erbringung von Belegnachweisen können im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Nacherhebung der Steuern sowie auch Strafzahlungen führen, die in der Regel schwer oder gar nicht an den Kunden weiterbelastet werden können.

In diesem Leitfaden haben wir für Sie einen Überblick über die wichtigsten umsatzsteuerlichen Regelungen für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte innerhalb der EU zusammengestellt. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an: EIC Trier GmbH, Christina Grewe, Geschäftsführerin, Tel: 0651/ 97 567-11, E-Mail: grewe@eic-trier.de.

Dieser Leitfaden wurde mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Für die Richtigkeit der Informationen übernimmt die EIC Trier GmbH jedoch keine Gewähr. Die Informationen in diesem Leitfaden ersetzen in keinem Fall eine steuerrechtliche Beratung. Für Verbesserungsvorschläge, sachliche Hinweise und Anregungen sind wir jederzeit dankbar.

1. Rechtsgrundlagen

Rechtsgrundlagen für die Bewertung von umsatzsteuerlichen Sachverhalten sind in Deutschland das Umsatzsteuergesetz (UStG), die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) sowie der Umsatzsteueranwen-

derungserlass (UStAE) mit den entsprechenden Verwaltungsanweisungen.

Auf europäischer Ebene sind die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) sowie die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 (MwStVO, Neufassung zum 1.1.2015) maßgeblich.

Hinzu kommen die jeweiligen Umsatzsteuergesetzgebungen der einzelnen EU-Staaten, die für nicht harmonisierte Regelungsfelder bei grenzüberschreitenden Sachverhalten von Relevanz sind.

2. Bewegte Lieferungen

Die bewegte Lieferung ist geregelt in § 3 Abs. 6 S. 1 UStG. Bei bewegten Lieferungen wird der Liefergegenstand durch den Lieferanten oder den Abnehmer befördert oder versendet. Der Ort der Lieferung liegt bei bewegten Lieferungen am Beginn der Warenbewegung im Ursprungsland.

2.1 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Der Lieferort bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist am Beginn der Warenbewegung im Ursprungsland. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind jedoch gem. § 6a i. V. m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG u. U. steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Ware ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird. Weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind ein ordnungsgemäßer Buchnachweis nach § 17c Abs. 1 S. 1 UStDV i. V. m. dem Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers (USt-IdNr.), die Vorlage ordnungsgemäßer Belegnachweise sowie eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14a Abs. 3 neben § 14 Abs.

4 UStG¹, die zwingend den Hinweis auf Steuerbefreiung der Lieferung enthalten muss. Der Hinweis auf Steuerbefreiung kann auch umgangssprachlich erfolgen - beispielsweise „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“ oder aber auch Bezug auf die Rechtsgrundlage der Steuerbefreiung nehmen „Steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG“.

2.1.1 USt-IdNr.

Die USt-IdNr. des Abnehmers im EU-Ausland ist nach § 14a Abs. 3 UStG eine verpflichtende Rechnungsangabe bei innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferungen. Mit dem neuen Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL gewinnt die USt-IdNr. als Voraussetzung zur Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zum 1. Januar 2020 stark an Bedeutung - denn künftig hat die USt-IdNr. nicht nur Indizwirkung, sondern ist bei innergemeinschaftlichen Lieferungen EU-weit materielle Voraussetzung zur Steuerbefreiung. Der Lieferant muss nach Maßgabe des § 17d UStDV also die Gültigkeit der USt-IdNr. seines Abnehmers überprüfen. Stellt sich im Rahmen einer Betriebsprüfung heraus, dass eine falsche oder ungültige USt-IdNr. verwendet wurde, droht die Nacherhebung der Umsatzsteuer seitens der Finanzverwaltung. Die Überprüfung der USt-IdNr. kann im Zuge einer einfachen und einer qualifizierten Bestätigungsanfrage über das Bundeszentralamt für Steuern erfolgen.

¹ | § 14a Abs. 3 UStG:

Führt der Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung aus, ist er zur Ausstellung einer Rechnung bis zum fünfzehnten Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Umsatz ausgeführt worden ist, verpflichtet. In der Rechnung sind auch die USt-IdNr. des Unternehmers und des Leistungsempfängers anzugeben. (...)

Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG, Abschn. 6a.8 UStAE besteht ausschließlich bei Durchführung der qualifizierten Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern.

Im Rahmen der einfachen Bestätigungsanfrage wird in Erfahrung gebracht, ob eine USt-IdNr. zum Zeitpunkt der Anfrage in dem Mitgliedstaat, der sie erteilt hat, gültig ist. Die einfache Bestätigungsanfrage erfolgt zwingend im Vorfeld der qualifizierten Anfrage. Die qualifizierte Anfrage gibt zudem Auskunft über die Übereinstimmung der vom anfragenden Lieferanten mitgeteilten Angaben zum Abnehmer (Firmenname einschließlich Rechtsform, Firmensitz, Postleitzahl und Straße) mit den in der Unternehmensdatei des jeweiligen EU-Mitgliedstaates registrierten Daten. Die Bestätigungsanfrage erfolgt über das Bundeszentralamt für Steuern entweder online unter: https://evatr.bff-online.de/eVatR/index_html oder auch postalisch, telefonisch, per Fax oder per E-Mail (über Kontaktformular):

Bundeszentralamt für Steuern

Dienstsitz Saarlouis
Ludwig-Karl-Balzer-Allee 2
66740 Saarlouis

Umsatzsteuerkontrollverfahren

Telefon: 0228 406-1222
Fax: 0228 406-3801
Aus dem Ausland:
Telefon: +49 228 406-1222
Fax: +49 228 406-3801

Darüber hinaus bietet die EU-Kommission mit einer eigenen Datenbank, die Möglichkeit zur Überprüfung der USt-IdNr. unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/
Einen gesetzlich geregelten Prüfrhythmus für die Überprüfung der USt-IdNr. von Bestands-

kunden gibt es nicht. Empfehlungen einiger Finanzverwaltungen zufolge sollte die Überprüfung der USt-IdNr. von Bestandskunden monatlich erfolgen.

2.1.2 Belegnachweise für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Die ordnungsgemäße Erbringung von Belegnachweisen ist gemäß §§ 17a, 17b UStDV Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Der Belegnachweis muss eindeutig und leicht nachprüfbar sein. Dies ist immer dann der Fall, wenn ein Doppel der Rechnung (§§ 14 und 14a UStG) i. V. m. der Bestätigung des Abnehmers, dass die Ware in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (Gelangensnachweis), vorliegen.

Der neue Art. 45a MwStDVO (282/2011) sieht erstmalig EU-weit einheitliche Regelungen im Bereich der umsatzsteuerlichen Belegnachweise (Gelangensvermutung) vor. Da es in Deutschland jedoch im Jahr 2012 bereits zu einer Reform der umsatzsteuerlichen Belegnachweise zur Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen gekommen ist, haben deutsche Unternehmen ab Januar 2020 die Wahl zwischen der Anwendung der im Jahr 2012 eingeführten Belegnachweise (§ 17b UStDV) sowie der Anwendung der neuen Belegnachweise (§ 17a UStDV).

Der Belegnachweis kann im Bedarfsfall zwar grundsätzlich bis zum ersten Tag der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeliefert werden (Abschn. 6a.3 Abs. 1 S.1 UStAE). Jedoch besteht bei einer nachträglichen Beibringung des Belegnachweises immer die Gefahr, dass das Unternehmen des Ab-

nehmers im EU-Ausland zum Zeitpunkt der späteren Nachfrage nicht mehr existiert und es somit in Ermangelung eines Belegnachweises zu einer Nacherhebung der Steuer kommt.

2.1.2.1 Belegnachweise nach § 17a UStDV

Die Belegnachweise nach § 17a UStDV gliedern sich in zwei Kategorien.

Die Kategorie Abs. 3a) umfasst folgende Nachweise:

- Unterlagen zur Beförderung oder zum Versand der Ware wie z. B.
 - Unterzeichneter CMR-Frachtbrief
 - Konnossement
 - Luftfrachtrechnung
 - Rechnung des Beförderers der Gegenstände

Die Kategorie Abs. 3b) sieht folgende weitere Nachweise vor:

- Andere Dokumente
 - Versicherungspolice, die die Bezahlung der Beförderung oder des Versands der Ware belegt;
 - Von z. B. einem Notar ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigen;
 - Von einem Lagerinhaber ausgestellte Quittung über den Wareneingang;

Zur Steuerbefreiung benötigt der Verkäufer im Lieferfall entweder zwei Belegnachweise der Kategorie Abs. 3a), die jeweils durch zwei verschiedene Parteien ausgestellt wurden (Verkäufer/ Käufer) oder jeweils einen Beleg-

nachweis der Kategorie Abs. 3a) und Abs. 3b), die ebenfalls jeweils durch zwei verschiedene Parteien ausgestellt wurden. Die beiden Nachweise müssen zudem konsistent sein.

Im Abholfall wird zusätzlich zu den o. g. Belegnachweisen noch eine Art EU-Gelangensbestätigung gefordert.

2.1.2.2 Belegnachweise nach § 17b UStDV

Auch nach dem 31.12.2019 finden nach Maßgabe des § 17b UStDV die nachfolgend aufgeführten Belegnachweise weiterhin für deutsche Unternehmen Anwendung. Neben der Gelangensbestätigung als Gelangensnachweis sieht § 17b Abs. 3 UStDV in Versandungsfällen oder bei der Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Ware auch ausdrücklich alternative Belegnachweise vor.

2.1.2.2.1 Beförderungsfälle: Gelangensbestätigung

In Beförderungsfällen durch den Lieferanten oder den Abnehmer ist die Gelangensbestätigung gemäß Abschn. 6a.4 UStAE als Belegnachweis vorgesehen. Unter Beförderung fällt nach § 3 Abs. 6 S. 2 UStG sowie Abschn. 3.12 Abs. 2 UStAE der Transport der Ware durch den Lieferanten sowie die Abholung der Ware durch den Abnehmer. Die Beauftragung eines Spediteurs mit dem Warentransport durch den Lieferanten oder den Abnehmer gilt hingegen nicht als Beförderung, sondern als Versendung. Auch in diesen Fällen kann die Gelangensbestätigung neben anderen Nachweisen (siehe Pkt. 2.1.2.2.2) als Belegnachweis genutzt werden.

Die Gelangensbestätigung muss folgende Inhalte aufweisen:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstandes
- Ort und Monat des Erhalts des Liefergegenstandes im übrigen Gemeinschaftsgebiet bzw. Ort und Monat des Endes der Beförderung (im Abholfall)
- Ausstellungsdatum der Gelangensbestätigung
- Unterschrift des Abnehmers bzw. eines von Abnehmer zur Abnahme Beauftragten (mit Ausnahme eines Spediteurs).

Die Gelangensbestätigung kann zudem auch als Sammelbestätigung für einen Zeitraum von bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. In diesem Fall muss jedoch Bezug auf die Liefermonate genommen werden. Zudem kann die Gelangensbestätigung auch elektronisch übermittelt werden.

Eine Mustergelangensbestätigung in deutscher, englischer und französischer Sprache stellt das Bundesfinanzministerium online unter www.bundesfinanzministerium.de zur Verfügung.

2.1.2.2.2 Versendungsfälle

Eine Versendung liegt nach § 3 Abs. 6 S. 2 UStG, Abschn. 3.12 Abs. 2 UStAE vor, wenn die Beförderung der Ware im Auftrag des Lieferanten oder des Abnehmers durch einen selbständigen Dritten (Spediteur, Postdienstleister etc.) vorgenommen wird.

Neben der Gelangensbestätigung sieht § 17b Abs. 3 UStDV in Versendungsfällen auch fol-

gende andere Belegnachweise als eindeutig und leicht nachprüfbar vor:

- Frachtbrief, Konnossement, Kopie des Frachtbriefes bzw. des Konnossements (§ 17b Abs. 3 Nr. 1b UStDV)
- Spediteursbescheinigung, (§ 17b Abs. 3 Nr. 1b UStDV)
- Dokumentation der Auftragserteilung in Verbindung mit dem Versendungsprotokoll (§ 17b Abs. 3 Nr. 1c UStDV)
- Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters (§ 17b Abs. 3 Nr. 1d UStDV)
- Spediteursbescheinigung in Verbindung mit dem Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung vom Bankkonto des Abnehmers (in Abholfällen) (§ 17b Abs. 3 Nr. 3 UStDV)
- Andere Nachweise, die eindeutig und leicht nachprüfbar sind (§ 17b Abs. 3 Nr. 3, 4, 5 UStDV)

2.1.2.2.3 EMCS-Nachweis bei verbrauchsteuerpflichtiger Ware

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Ware gilt laut § 17b Abs. 3 S. 1 Nr. 4 UStDV, Abschn. 6a.5 Abs. 12 bis 15 UStAE als eindeutiger und leicht nachprüfbarer Belegnachweis auch ausdrücklich die von der zuständigen Zollbehörde des anderen Mitgliedstaates validierte EMCS (Excise Movement and Control System) Eingangsmeldung. Bei Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Ware im steuerrechtlich freien Verkehr gilt als eindeutiger und leicht nachzuprüfender Nachweis das dritte Exemplar des einfachen Begleitdokuments.

2.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist geregelt in § 3d S. 1 UStG. Die Voraussetzungen für die Erwerbsbesteuerung in § 1a Abs. 2 UStG.

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist das Gegenstück zur vorab beschriebenen innergemeinschaftlichen Lieferung. Erwirbt ein Unternehmer gegen Entgelt für sein Unternehmen Ware aus dem EU-Ausland, die von dort aus in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet wird, so muss der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb deklarieren und hat nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG einen Vorsteuerabzug.

Bei der Warenlieferung muss es sich um eine bewegte Lieferung gegen Entgelt handeln. Der Ort der Erwerbsbesteuerung liegt nach § 3d S. 1 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung der Ware endet. Hierbei sollte der Abnehmer unbedingt auf die Verwendung der richtigen USt-IdNr. des Bestimmungslandes achten. Denn wird im Rahmen der Erwerbsbesteuerung eine USt-IdNr. aus einem anderen EU-Land als dem Bestimmungsland verwendet, dann schuldet der Abnehmer bis zur Rechnungskorrektur die Erwerbssteuer, hat jedoch aufgrund der Verwendung einer unzutreffenden USt-IdNr. kein Anrecht auf Vorsteuerabzug.

2.3 Lieferungen an Privatpersonen in der EU (B2C-Geschäft)

Die Besteuerung von Warenverkäufen im B2CGeschäft erfolgt grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip. Verkauft also ein deutscher Unternehmer Ware an einen Privatkunden aus dem EU-Ausland, wird deutsche Mehrwertsteuer fällig, sofern der Kunde die

Ware in Deutschland abholt und nicht der Unternehmer die Ware ins EU-Ausland befördert oder versendet (Versandhandel siehe Pkt. 2.3.1). Ausgenommen von der Ursprungslandbesteuerung ist der Verkauf von Neufahrzeugen². Hier gilt unabhängig davon, ob der Käufer Privatperson oder Unternehmer ist, das Bestimmungslandprinzip.

2.3.1 Versandhandel (gilt bis zum 1. Juli 2021)

Beim Versandhandel wird die Ware vom Verkäufer zum Privatkunden ins EU-Ausland befördert oder versendet. Wenn der Privatkunde die Beförderung oder Versendung der Ware selbst veranlasst, kommt die Versandhandelsregelung nicht zur Anwendung und es bleibt bei der Ursprungslandbesteuerung.

Beim Versandhandel ist die Besteuerung nach Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzip abhängig vom Überschreiten einer Lieferschwelle. Liegt der Gesamtbetrag (netto) der an Privatkunden gelieferten Waren in einem anderen EU-Mitgliedstaat unterhalb der von diesem Mitgliedstaat festgelegten Lieferschwelle, so gilt das Ursprungslandprinzip. Liegt der Gesamtbetrag oberhalb der Lieferschwelle, so kommt das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung. In diesem Fall muss sich der Unter-

² Neufahrzeuge (Landfahrzeuge, Wasserfahrzeuge und Luftfahrzeuge):

Landfahrzeuge, die nicht mehr als 6.000 km zurückgelegt haben oder deren erste Inbetriebnahme nicht länger als 6 Monate zurückliegt

Wasserfahrzeuge, die nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt haben oder deren erste Inbetriebnahme zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht länger als drei Monate zurückliegt.

Luftfahrzeuge, die nicht mehr als 40 Betriebsstunden genutzt worden sind oder deren erste Inbetriebnahme zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht länger als drei Monate zurückliegt

nehmer im Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerlich registrieren lassen, dem Privatkunden im EU-Ausland die lokale Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und die Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat abführen. Der Gesamtbetrag der für das Überschreiten der Lieferschwelle relevanten Entgelte ist hinsichtlich der Vorjahresumsätze für den Zeitraum eines Kalenderjahres festzustellen. Liegt der Gesamtbetrag der relevanten Entgelte im Vorjahr oberhalb der Lieferschwelle, muss auch im Folgejahr im Bestimmungsland die Mehrwertsteuer abgeführt werden.

Unabhängig vom Überschreiten der Lieferschwelle besteht im Versandhandel die Möglichkeit einer freiwilligen Optierung zur Bestimmungslandbesteuerung. Dies ist immer dann sinnvoll, wenn der Mehrwertsteuersatz im Bestimmungsland geringer ausfällt als im Ursprungsland.

Lieferschwellen	
Belgien	35.000 EUR
Bulgarien	70.000 BGN
Dänemark	280.000 DKK
Deutschland	100.000 EUR
Estland	35.000 EUR
Finnland	35.000 EUR
Frankreich	35.000 EUR
Griechenland	35.000 EUR
Irland	35.000 EUR
Italien	35.000 EUR
Kroatien	270.000 HRK
Lettland	35.000 EUR
Litauen	35.000 EUR
Luxemburg	100.000 EUR
Malta	35.000 EUR
Niederlande	100.000 EUR
Österreich	35.000 EUR
Polen	160.000 PLN
Portugal	35.000 EUR

Rumänien	118.000 RON
Schweden	320.000 SEK
Slowakei	35.000 EUR
Slowenien	35.000 EUR
Spanien	35.000 EUR
Tschechische Republik	1.140.000 CZK
Ungarn	35.000 EUR
Vereinigtes Königreich	70.000 GBP
Zypern	35.000 EUR

2.3.1.1 Aus Versandhandel wird Fernverkauf

Zum 1. Juli 2021 tritt an die Stelle der Versandhandelsregelung der Fernverkauf. Die Lieferschwelen der einzelnen EU-Länder werden aufgehoben zugunsten eines EU-weit einheitlichen Schwellenwertes in Höhe von 10.000 EUR. Bei Überschreitung dieses Schwellenwertes gilt das Bestimmungslandprinzip, d. h. der Verkäufer muss mit der Mehrwertsteuer des Bestimmungslandes fakturieren. Allerdings muss sich der Verkäufer Dank des One-Stop-Shops (OSS) hierfür nicht mehr im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren und auch im EU-Ausland nicht mehr selbst die Mehrwertsteuer abführen. Vielmehr muss der Verkäufer die im EU-Ausland geschuldete Mehrwertsteuer an den OSS deklarieren und abführen. Weitere Informationen zum OSS https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_de.pdf.

2.4 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte und Dreiecksgeschäfte

Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte mit mehreren Lieferbeteiligten sind aufgrund verzweigter Absatz- und Beschaffungswege heute

im Geschäftsalltag oftmals anzutreffen. Bei Dreiecksgeschäften können u. U. Vereinfachungsregeln zur Anwendung gebracht werden.

Der neue Art. 36a der MwStSystRL, der mit der Umsetzung der ersten Phase der EU-Mehrwertsteuerreform (Quick fixes) zum 1. Januar 2020 zur Anwendung kommt, liefert nun erstmalig eine EU-weit einheitliche Regelung bezüglich der Zuordnung der Warenbewegung in EU-Reihengeschäften durch einen mittleren Unternehmer. Als maßgebliches Zuordnungskriterium wird hier entgegen der Rechtsprechung, die auf die Übergabe der Verfügungsmacht unter umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls fokussiert hat, wieder auf die Transportveranlassung abgestellt (siehe Pkt. 8.1 EU-Mehrwertsteuerreform). Die ab Januar 2020 geltenden Zuordnungsregeln orientieren sich somit weitgehend an den bereits vorher geltenden Vorgaben der deutschen Finanzverwaltung. Die wenig praxistauglichen Vorgaben der Rechtsprechung³ sind zum 1. Januar 2020 überholt.

2.4.1 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte

Im Reihengeschäft gibt es mindestens drei Lieferbeteiligte, die jeweils ein Geschäft über denselben Gegenstand abschließen. Die Ware wird im Reihengeschäft von einem der Lieferbeteiligten direkt vom Ursprungsland bis zum

letzten Abnehmer ins Bestimmungsland befördert oder versendet.

Unterbrechungen der Lieferung, wie zum Beispiel die Zwischenlagerung von Ware, sind unschädlich für die Beurteilung eines Reihengeschäftes, sofern zu Beginn der Warenbewegung der Endabnehmer im Reihengeschäft feststeht und die Warenbewegung allein durch einen Lieferbeteiligten erfolgt. Gebrochene Lieferungen, hingegen, beenden das Reihengeschäft an der Stelle, an der die Transportverantwortung von einem auf den anderen Lieferbeteiligten übergeht.

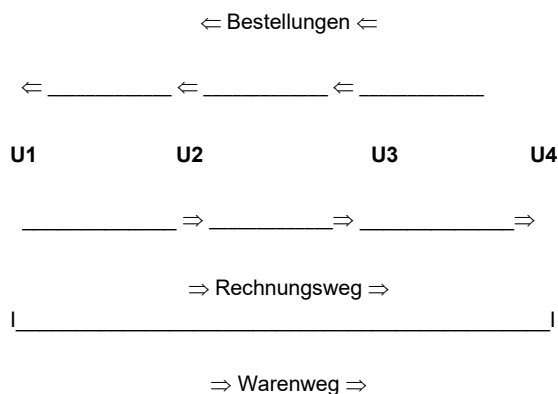
Der neue Art. 36a MwStSystRL schafft erstmals eine EU-weit einheitliche Regelung bezüglich der Zuordnung der Warenbewegung in EU-Reihengeschäften bei der Veranlassung der Warenbewegung durch einen mittleren Unternehmer. Als Zuordnungskriterium wird analog zur deutschen Finanzverwaltung auf die Transportveranlassung abgestellt. Eine Regelung für die Veranlassung der Warenbewegung durch den ersten oder den letzten Unternehmer in EU-Reihengeschäften wurde im neuen Art. 36a MwStSystRL nicht aufgenommen.

- Ist ein mittlerer Unternehmer Transportverantwortlicher, so ist nach Art. 36a, Abs. 1 MwStSystRL (neu) die Lieferung an den mittleren Unternehmer als bewegte Lieferung einzuordnen.
- Tritt der mittlere Unternehmer allerdings gegenüber seinem Vorlieferanten mit einer USt-IdNr. des Abgangslandes auf, dann ist nach Art. 36a, Abs. 2 MwStSystRL (neu) die Lieferung des mittleren Unternehmers an den nachfolgenden Abnehmer als bewegte Lieferung anzusehen. Das Wahl-

³ U. a. EuGH-Rechtsprechung EMAG, C-245/04 vom 6.4.2006, Euro Tyre, C-430/09 vom 16.12.2010 sowie VSTR, C-587/10 vom 27.9.2012, die Rechtsprechung des FG Münster, 5 k 3930/10 U vom 15.1.2014, sowie die BFH-Rechtsprechung vom 11.8.2011, V R 3/10, sowie insbesondere vom 25.2.2015, XI R 15/14 und XI R 30/13.

recht des mittleren Unternehmers bezüglich der Zuordnung der Warenbewegung steuert sich also über die USt-IdNr.

Der deutsche Gesetzgeber hat zusätzlich zu den Vorgaben des Art. 36a MwStSystRL auch für alle anderen Lieferkonstellationen ausführliche Regelungen vorgesehen. Maßgebliches Zuordnungskriterium ist die Transportveranlassung, d. h. es kommt bei der Zuordnung der Warenbewegung darauf an, wer die Beförderung der Ware übernimmt bzw. damit einen fremden Dritten (Spedition, Frachtführer) beauftragt.



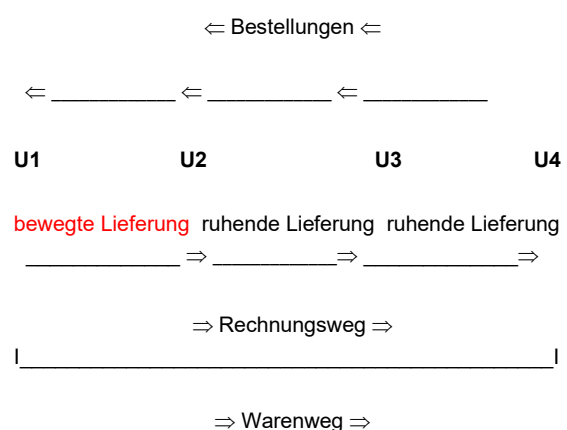
Nach § 3 Abs. 6 S. 5 UStG ist nur einer der Lieferungen im Reihengeschäft die Warenbewegung zuzuordnen. Somit kann auch nur eine Lieferung im Reihengeschäft als bewegte Lieferung eingeordnet werden und u. U. steuerbefreit sein. Alle anderen Lieferungen im Reihengeschäft sind nach § 3 Abs. 7 UStG sog. ruhende Lieferungen, die nicht steuerbefreit sind. Ruhende Lieferungen sind, je nachdem ob Sie im Reihengeschäft vor oder nach der bewegten Lieferung liegen, entweder dort zu besteuern, wo die Warenbewegung beginnt oder wo sie endet. So sind ruhende Lieferungen, die der bewegten Lieferung vorangehen, am Beginn der Warenbewegung im Ursprungsland zu besteuern. Ruhende Lieferungen, die der bewegten Lieferung folgen, wer-

den hingegen am Ende der Warenbewegung im Bestimmungsland besteuert. Für die ordnungsgemäße Abwicklung des Reihengeschäfts müssen sich die einzelnen Lieferbeteiligten u. U. im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren.

Die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft ist geregelt in § 3 Abs. 6a UStG. Die „alte“ Regelung in Abschn. 3.14 Abs. 8 bis 10 UStAE spiegelt weitgehend die Neuregelung wider, die jedoch noch nicht im UStAE eingearbeitet wurde.

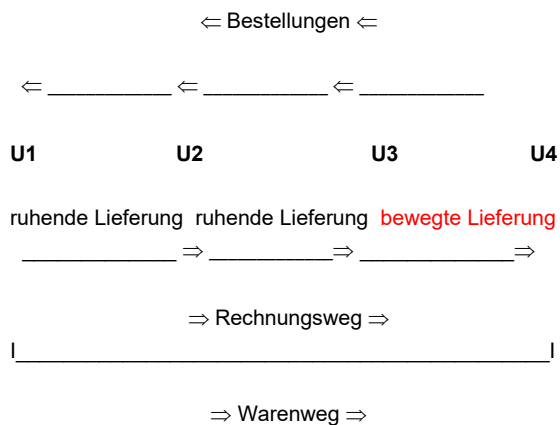
Die Zuordnung der Warenbewegung gestaltet sich im Einzelnen wie folgt:

Veranlasst der erste Lieferant (U1) in der Kette die Warenbewegung, so ist gemäß § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG („alte“ Regelung: Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 1 UStAE) seine Lieferung an den ersten Abnehmer (U2) die bewegte Lieferung. Die ruhenden Lieferungen, die der bewegten Lieferung (U2 an U3, U3 an U4) folgen, sind im Bestimmungsland am Ende der Warenbewegung zu besteuern.

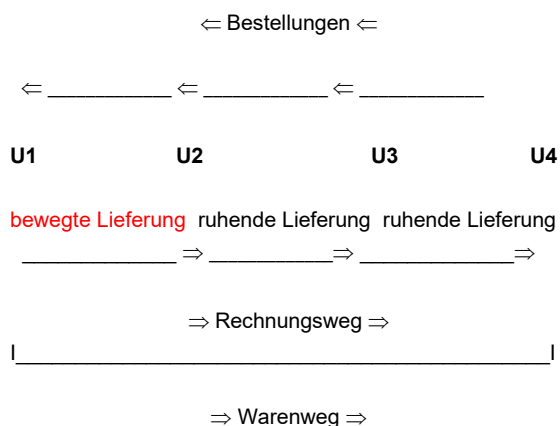


Veranlasst der letzte Abnehmer (U4) in der Kette die Warenbewegung, so ist gemäß § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG („alte“ Regelung: Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 2 UStAE) die Lieferung des

Vorlieferanten (U3) an den letzten Abnehmer (U4) die bewegte Lieferung. Die Lieferungen vor der bewegten Lieferung (U2 an U3, U1 an U2) sind am Beginn der Warenbewegung im Ursprungsland zu besteuern.

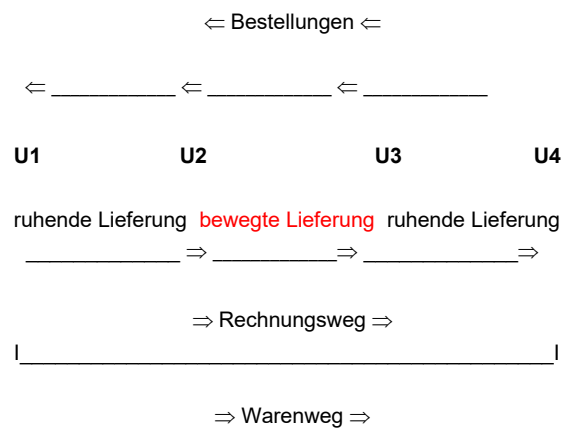


Veranlasst ein mittlerer Unternehmer (U2) die Warenbewegung, so ist gemäß § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG („alte“ Regelung: Abschn. 3.14 Abs. 9 Satz 2 UStAE grundsätzlich die Lieferung seines Vorlieferanten (U1) an den mittleren Lieferanten (U2) die bewegte Lieferung.



Macht der mittlere Unternehmer (U2) jedoch von seinem Wahlrecht Gebrauch und tritt als Lieferant auf, so ist gemäß § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz UStG („alte“ Regelung: Abschn.

3.14 Abs. 9 Satz 3 und Abs. 10 UStAE) seine Lieferung an den nachfolgenden Abnehmer (U3) die bewegte Lieferung.



Der mittlere Unternehmer (U2) tritt immer dann als Lieferant auf, wenn er gegenüber seinem Vorlieferanten (U1) mit einer USt-IdNr. des Abgangslandes auftritt und mit dem Vorlieferanten (U1) eine Abmachung auf der Grundlage gängiger Lieferklauseln (z. Bsp. INCOTERMS®) getroffen hat, dass er die Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung übernimmt. Informationen zu den INCOTERMS® finden sich u. a. im EIC-Leitfaden „INCOTERMS® 2020 - Kosten- und Gefahrtragung bei Warenlieferungen optimal regeln“, der unter www.eic-trier.de abrufbar ist.

Zudem sieht die „alte“ Regelung in Abschn. 3.14 Abs. 10a UStAE im Falle der Nutzung des Wahlrechts durch einen mittleren Unternehmer eine Nachweisregel in Form einer Abholberechtigung vor, welche die Finanzverwaltung in Zweifelsfällen anfordern kann.

2.4.2 Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte sind geregelt in Art. 141 MwStSystRL⁴ sowie § 25b Abs. 2 UStG⁵. Regelungen zur Rech-

⁴ Art. 141 MwStSystRL Nichtbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Fall eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft

Jeder Mitgliedstaat trifft besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der nach Art. 40 als in seinem Gebiet bewirkt gilt, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, aber in einem anderen Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- b) der Erwerb von Gegenständen erfolgt für die Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände durch unter Buchstabe a genannten Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat;
- c) die auf diese Weise von dem Steuerpflichtigen im Sinne von Buchstabe a erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt;
- d) Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein andere Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem betreffenden Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist;
- e) der Empfänger der Lieferung im Sinne des Buchstaben d ist gemäß Artikel 197 als Schuldner der Steuer für die Lieferung bestimmt worden, die von dem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird.

⁵ § 25 b UStG Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

(1) Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn

1. drei Unternehmen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt;
2. die Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind;
3. der Gegenstand der Lieferungen aus dem Gebiet eines Mitgliedstaat in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats gelangt und
4. der Gegenstand der Lieferungen durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert oder versendet wird.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und die in dem Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist,

nungstellung und zu den Aufzeichnungspflichten finden sich unter § 14a Abs. 7 UStG sowie § 25b Abs. 6 UStG.

Dreiecksgeschäfte sind eine Sonderform der innergemeinschaftlichen Reihengeschäfte und sehen unter gewissen Voraussetzungen eine Vereinfachungsregel für den mittleren Abnehmer (U2) vor, der u. U. die Steuerschuldnerschaft auf den letzten Abnehmer (U3) übertragen kann und sich somit nicht im Zielland umsatzsteuerlich registrieren lassen muss.

in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

(2) Im Fall des Absatzes 1 wird die Steuer für die Lieferung an den letzten Abnehmer von diesem geschuldet, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen,
2. der erste Abnehmer ist in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, nicht ansässig. Er verwendet gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer dieselbe USt-IdNr., die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist als dem, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt oder endet,
3. der erste Abnehmer erteilt dem letzten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist, und
4. der letzte Abnehmer verwendet eine USt-IdNr. des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung oder Versendung endet.

(3) Im Fall des Absatzes 2 gilt der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert.

(4) Für die Berechnung der nach Absatz 2 geschuldeten Steuer gilt die Gegenleistung als Entgelt.

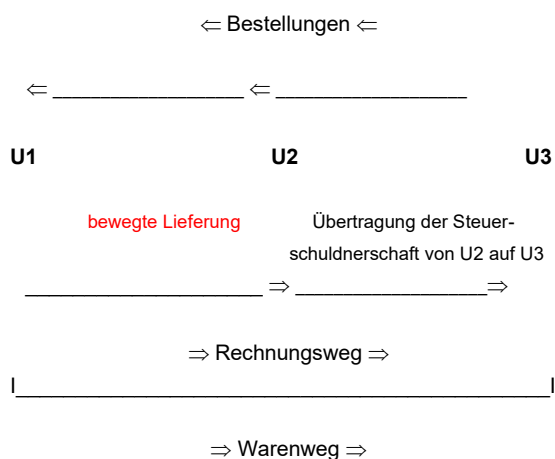
(5) Der letzte Abnehmer ist unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 berechtigt, die nach Absatz 2 geschuldete Steuer als Vorsteuer abzuziehen.

(6) § 22 gilt nur mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen zu ersehen sein müssen:

1. beim ersten Abnehmer, der eine inländische USt-IdNr. verwendet, das vereinbarte Entgelt für die Lieferung im Sinne des Absatzes 2 sowie der Name und die Anschrift des letzten Abnehmers;
2. beim letzten Abnehmer, der eine inländische USt-IdNr. verwendet:
 - a) die Bemessungsgrundlage der an ihn ausgeführten Lieferung im Sinne des Absatzes 2 sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge,
 - b) der Name und die Anschrift des ersten Abnehmers. Beim ersten Abnehmer, der eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates verwendet, entfallen die Aufzeichnungspflichten nach § 22, wenn die Beförderung im Inland endet

Bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften gibt es drei Lieferbeteiligte, die jeweils ein Geschäft über denselben Liefergegenstand abschließen und alle drei in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich registriert sind. Die Warenbewegung erfolgt vom ersten Lieferanten (U1) direkt bis zum letzten Abnehmer (U3) und der Liefergegenstand wird dabei von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet.

Laut Abschn. 25b. 1 Abs. 2 S. 2 UStAE können die Regelungen für Dreiecksgeschäfte unter gewissen Voraussetzungen auch bei Reihengeschäften mit mehreren Lieferbeteiligten Anwendung finden. Dies ist immer dann der Fall, wenn die nachfolgend beschriebenen Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachungsregel im Dreiecksgeschäft auf die letzten drei Lieferbeteiligten im Reihengeschäft zutreffen.



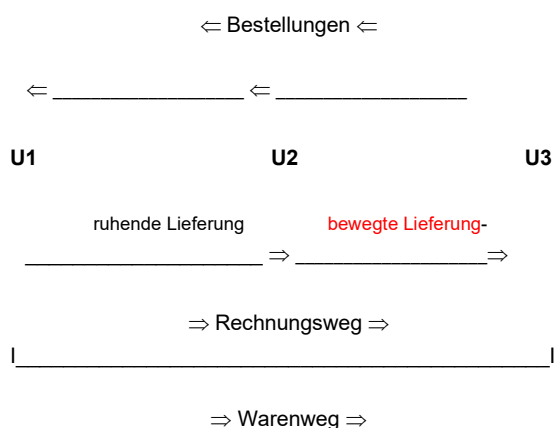
Voraussetzung für die Anwendung der Vereinfachungsregel im Dreiecksgeschäft ist, dass die Warenbewegung der Lieferung des ersten Lieferanten (U1) an den ersten Abnehmer (U2) zuzuordnen ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn der erste Lieferant (U1) für die Trans-

portveranlassung verantwortlich ist bzw. der erste Abnehmer (U2) den Transport veranlasst aber nicht als Lieferant sondern als Abnehmer auftritt.

Zudem ist Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft des mittleren Abnehmers (U2) auf den letzten Abnehmer (U3), dass der mittlere Abnehmer (U2) nicht in dem Mitgliedsstaat ansässig ist, in dem die Warenbewegung endet. Darüber hinaus muss der mittlere Abnehmer (U2) gegenüber dem ersten Lieferanten (U1) und dem letzten Abnehmer (U3) mit derselben USt-IdNr. auftreten und der letzte Abnehmer (U3) muss zwingend eine USt-IdNr. des Bestimmungslandes verwenden. Ist der mittlere Abnehmer (U2) bereits im Bestimmungsland umsatzsteuerlich registriert, ist im Einzelfall zu überprüfen, ob die nationale Gesetzgebung des Bestimmungslandes eine Übertragung der Steuerschuldnerschaft zulässt. Ist dies nicht der Fall, erfolgt die Besteuerung des Dreiecksgeschäfts nach den oben beschriebenen Reihengeschäftsregelungen. Liegen die Voraussetzungen zur Anwendung der Vereinfachungsregel im Dreiecksgeschäft vor, stellt der mittlere Abnehmer (U2) an den letzten Abnehmer (U3) eine steuerfreie Rechnung mit dem Rechnungsvermerk „Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG“ oder „Vereinfachungsregel nach Art. 197 MwStSystRL“. Zudem sind bei der Rechnungsstellung noch weitere Pflichtangaben zu beachten. Hierzu zählen der Rechnungsvermerk „Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Rechnungsempfänger“ sowie die Angabe der USt-IdNr. des mittleren Abnehmers (U2) sowie des letzten Abnehmers (U3).

Die umsatzsteuerlichen Meldepflichten gestalten sich in Dreiecksgeschäften wie folgt. Der erste Unternehmer (U1) gibt die bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung üblichen Meldungen ab: Umsatzsteuervoranmeldung (Feld 41), zusammenfassende Meldung (ZM) sowie im Bedarfsfall die Intrastat-Meldung. Der erste Abnehmer (U2) gibt eine Umsatzsteuervoranmeldung (Feld 42) sowie eine Zusammenfassende Meldung mit Nennung der USt-IdNr. des letzten Abnehmers ab. Der letzte Abnehmer (U3) macht eine Umsatzsteuervoranmeldung (Feld 66 + 99) sowie im Bedarfsfall eine Intrastat-Meldung. Weitere Informationen zu den umsatzsteuerlichen Meldepflichten sind unter Punkt 5 dieses Leitfadens zusammengefasst.

Wenn die Lieferung vom letzten Abnehmer (U3) veranlasst wird oder der erste Abnehmer (U2) als Lieferant auftritt, ist die Vereinfachungsregel nicht anwendbar.



In diesem Fall ist die Lieferung des ersten Lieferanten (U1) an den ersten Abnehmer (U2) am Beginn der Warenbewegung zu besteuern und die Lieferung des ersten Abnehmers (U2) an den letzten Abnehmer (U3) als bewegte Lieferung steuerbefreit, sofern die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

2.5 Innergemeinschaftliches Verbringen

Das innergemeinschaftliche Verbringen ist geregelt in § 3 Abs. 1a UStG, § 1a Abs. 2 UStG sowie Abschn. 1a.2 UStAE.

Das Verbringen von Ware innerhalb von Deutschland ist nicht steuerbar. Das Verbringen von Ware innerhalb der EU kommt hingegen nach § 3 Abs. 1a UStG einer innergemeinschaftlichen Lieferung gegen Entgelt gleich und führt in Ermangelung einer Vereinfachungsregel zum Beispiel bei grenzüberschreitenden Lieferungen in Konsignationslager zu einer umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht im EU-Ausland. Nach Abschn. 1a.2 UStAE ist es unerheblich, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördert oder ob er die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt. Nach Abschn. 1a.2 UStAE ist weiterhin Voraussetzung für ein innergemeinschaftliches Verbringen, dass der Liefergegenstand im Ausgangsmitgliedstaat bereits dem Unternehmen zugeordnet war und sich bei Beendigung der Beförderung oder der Versendung im Bestimmungsmitgliedstaat weiterhin in der Verfügungsmacht des Unternehmens befindet. Zudem setzt das innergemeinschaftliche Verbringen nach Abschn. 1a.2 UStAE voraus, dass der Liefergegenstand zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung durch den Unternehmer in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt. Eine nicht nur vorübergehende Verwendung liegt nach Abschn. 1a.2 UStAE auch dann vor, wenn der Unternehmer den Liefergegenstand mit der konkreten Absicht in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt, ihn dort unverändert weiterzuliefern (z. B. Verbringen in ein Auslieferungs- oder Konsignationslager). Das innergemeinschaftliche Verbringen ist

ebenso wie die innergemeinschaftliche Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a UStG nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen, bei dem der Gegenstand der Lieferung aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland gelangt, gilt nach § 1a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.

Die Rechnungsstellung erfolgt beim innergemeinschaftlichen Verbringen anhand einer Proforma-Rechnung mit Erwerbsbesteuerung im EU-Ausland und Vorsteuerabzug. Nach Abschn. 1a.2 UStAE ist der Rechnungsbetrag nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes und ohne Umsatzsteuer zu bemessen. § 3c UStG findet beim innergemeinschaftlichen Verbringen keine Anwendung.

2.5.1 Grenzüberschreitende Lieferungen in Konsignationslager

Der neue Art. 17a MwStSystRL sieht die Anwendung einer EU-weiten Vereinfachungsregel für grenzüberschreitende Lieferungen in Konsignationslager vor. D. h. die Verbringung von Waren in Konsignationslager wird nicht wie eine Lieferung gegen Entgelt eingestuft und somit entfallen die umsatzsteuerliche Registrierung und die Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Zielmarkt. Die Anwendung der Vereinfachungsregel ist an die folgenden Voraussetzungen geknüpft:

- Vertragliche Vereinbarung für die Veräußerung der ins Konsignationslager ver-

brachten Ware zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger;

- Der leistende Unternehmer hat im Bestimmungsland keinen Sitz und verfügt über keine USt-IdNr. des Bestimmungslandes;
- Der Leistungsempfänger verfügt über eine USt-IdNr. im Bestimmungsland, die dem leistenden Unternehmer bekannt ist;
- Der leistende Unternehmer führt ein Register über die verbrachte Ware und kommt seiner Meldepflicht in der ZM nach; der Leistungsempfänger führt ebenfalls ein Register mit der im Rahmen der Konsignationslagerregelung erhaltenen Ware;
- Die ins Konsignationslager verbrachte Ware muss innerhalb von 12 Monaten an den Leistungsempfänger geliefert werden.

Die Anwendung der Vereinfachungsregel führt dazu, dass das innergemeinschaftliche Verbringen „wegfällt“ und erst bei Entnahme des Gegenstandes aus dem Lager aus Sicht des Lieferanten eine innergemeinschaftliche Lieferung und aus Sicht des Abnehmers ein innergemeinschaftlicher Erwerb deklariert wird.

Sind die o. g. Bedingungen zur Anwendbarkeit der Vereinfachungsregel bei Lieferungen in Konsignationslager nicht erfüllt, kommt es beim Anliefern der Ware ins Lager zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG sowie § 1a Abs. 2. D. h. der Unternehmer muss sich im Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerlich registrieren und auf der Grundlage einer Proforma-Rechnung einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat deklarieren. Bei Entnahme der Ware aus dem Lager folgt dann

eine Inlandslieferung oder, sofern die Ware in einen anderen Mitgliedsstaat geht, eine innergemeinschaftliche Lieferung.

3. Montagelieferungen und Werklieferungen

Das deutsche Umsatzsteuerrecht kennt einen Lieferort für bewegte Lieferungen⁶ und für ruhende Lieferungen⁷. Auf EU-Ebene wird zudem in Art. 36 der MwStSystRL noch ein Lieferort für Montagelieferungen⁸ definiert, der anders als in Deutschland in der überwiegenden Zahl der EU-Mitgliedstaaten auch in nationales Recht umgesetzt wurde. Ort der Lieferung ist gemäß Art. 36 der MwStSystRL der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird. Die deutsche Finanzverwaltung unterscheidet hingegen nach Maßgabe des Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE⁹ zwischen

⁶ § 3 Abs. 6 UStG:

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.

⁷ § 3 Abs. 7 UStG:

Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

⁸ Art. 36 MwStSystRL [Ort einer Montagelieferung]

Wird der vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandte oder beförderte Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird. Wird der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Lieferers installiert oder montiert, trifft der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Installation oder Montage vorgenommen wird, die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in diesem Mitgliedstaat erforderlichen Maßnahmen.

⁹ Abschnitt 3.12, Abs. 4 UStAE:

Der Ort der Lieferung bestimmt sich nicht nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten vom Lieferer noch einer

bewegten (Werk-)Lieferungen und ruhenden (Werk-)Lieferungen. Hiernach handelt es sich um ruhende (Werk-)Lieferungen, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten vom Lieferer noch einer Behandlung unterzogen wird, die seine Marktgängigkeit ändert. In diesen Fällen wird nicht der Liefergegenstand, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart befördert. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Gegenstand der Lieferung eine vom Lieferer errichtete ortsgebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamementiert oder funktionsfähig gemacht wird, indem sie in einen Satz bereits vorhandener Maschinen eingefügt und hin-

Behandlung unterzogen wird, die seine Marktgängigkeit ändert. In diesen Fällen wird nicht der Liefergegenstand, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart befördert. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Gegenstand der Lieferung eine vom Lieferer errichtete ortsgebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamementiert oder funktionsfähig gemacht wird, indem sie in einen Satz bereits vorhandener Maschinen eingefügt und hinsichtlich ihrer Arbeitsgänge auf diese Maschinen abgestimmt wird. Das Gleiche gilt für Einbauten Umbauten und Anbauten bei Maschinen (Modernisierungsarbeiten) sowie für Reparaturen. Da die einzelnen Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit sind als die ganze Maschine, ist § 3 Abs. 6 UStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die einzelnen Teile einer Maschine zum Abnehmer befördert werden und dort vom Lieferer zu einer betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden. Ob die Montagekosten dem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden, ist unerheblich. Dagegen bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn eine betriebsfertig hergestellte Maschine lediglich zum Zweck eines besseren und leichteren Transports in einzelne Teile zerlegt und dann von einem Monteur des Lieferers am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt wird. Zur betriebsfertigen Herstellung beim Lieferer gehört in der Regel ein dort vorgenommener Probelauf. Ein nach der Wiederzusammensetzung beim Abnehmer vom Lieferer durchgeführter erneuter Probelauf ist unschädlich. § 3 Abs. 6 UStG ist auch dann anzuwenden, wenn die Bearbeitung oder Verarbeitung, die sich an die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes anschließt, vom Abnehmer selbst oder in seinem Auftrag von einem Dritten vorgenommen wird.

sichtlich ihrer Arbeitsgänge auf diese Maschinen abgestimmt wird. Das Gleiche gilt für Einbauten, Umbauten und Anbauten bei Maschinen (Modernisierungsarbeiten) sowie für Reparaturen. Der Lieferort bei ruhenden (Werk-) Lieferungen liegt nach Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE an dem Ort, an dem sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, d. h. an dem Ort an dem der Liefergegenstand installiert, montiert oder eingebaut wird.

Eine Montagelieferung liegt vor, wenn einzelne Teile einer Maschine zum Kunden befördert werden, und dort vom Lieferer zu einer betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden. Nach Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 5 UStAE sind einzelne Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit als die ganze Maschine. Daher liegt auch in diesem Fall der Lieferort an dem Ort, an dem sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, d. h. an dem Ort an dem der Liefergegenstand montiert wird.

Wird eine Maschine hingegen nur zu Transportzwecken auseinanderggebaut und am Bestimmungsort wieder aufgebaut, liegt nach Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE keine Änderung der Marktgängigkeit der Ware vor; d. h. die Lieferung wird in diesem Fall als bewegte (Werk-)Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 UStG eingeordnet.

Werden bewegte (Werk-)Lieferungen nach Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE im EU-Ausland erbracht, so ist es ratsam, im Vorfeld des Einsatzes über den Geschäftspartner, einen Steuerberater oder die örtliche Auslandshandelskammer (www.ahk.de) in Erfahrung zu bringen, ob die Finanzverwaltung im Einsatzland auf die Besteuerung nach Art. 36

MwStSystRL (Besteuerung am Einsatzort im EU-Ausland) besteht, oder ob die oben aufgeführte deutsche Verwaltungsregel (Besteuerung am Beginn der Warenbewegung/ steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, sofern die Voraussetzungen hierfür vorliegen) Anwendung finden kann. Besteht die Finanzverwaltung im Einsatzland in diesen Fällen auf die Besteuerung nach Art. 36 MwStSystRL, so folgt die deutsche Finanzverwaltung in der Praxis erfahrungsgemäß den Vorgaben der Finanzverwaltung im Einsatzland.

Einige EU-Länder sehen bei Montagelieferungen und Werklieferungen die Möglichkeit zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, d. h. der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger vor, sofern dieser ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer ist. Die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens ist jedoch bei Montagelieferungen und bei Werklieferungen nicht EU-weit einheitlich, sondern jeweils nationalstaatlich geregelt. So ist in einigen EU-Ländern Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, dass der Leistungsempfänger ein im Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht wird, ansässiger Unternehmer ist, bzw. der Leistungsempfänger, sofern er in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist, im Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht, durch einen Fiskalvertreter vertreten wird. Einige Länder wie zum Beispiel Deutschland oder Österreich sehen die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nur bei Werklieferungen und nicht bei Montagelieferungen vor. Wiederum andere EU-Länder wie zum Beispiel Frankreich oder Belgien haben keine eigene Definition für Werklieferungen und sehen ein weites Anwendungsfeld für das

Reverse-Charge-Verfahren vor. Darüber hinaus gibt es auch einige wenige EU-Länder, wie beispielsweise Luxemburg, in denen die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Montagelieferungen und Werklieferungen grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Zudem ist zuweilen auch die Übertragung der Steuerschuldnerschaft nicht möglich, wenn der leistende Unternehmer bereits im Zielmarkt umsatzsteuerlich registriert ist. Unternehmer, die im EU-Ausland Montagelieferungen oder Werklieferungen durchführen, sollten daher immer genau prüfen, ob, und wenn ja, unter welchen Umständen, das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gebracht werden kann. Auskunft über die nationalen Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts in den einzelnen EU-Ländern geben grenzüberschreitend aktive Steuerberater sowie die Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte).

Besteht die Möglichkeit zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, so stellt der leistende Unternehmer eine Nettoabrechnung mit dem Rechnungsvermerk „Rechnungsempfänger wird Steuerschuldner“ aus. Zudem ist hier auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers im EU-Ausland eine verpflichtende Rechnungsangabe. Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers muss der leistende Unternehmer genau wie bei den innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferungen im Rahmen der qualifizierten Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern überprüfen (siehe auch Pkt. 2.1.1).

Kommt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht zur Anwendung, was im Übrigen im B2C-Geschäft regelmäßig der Fall ist,

so muss sich der leistende Unternehmer im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen, eine Rechnung mit dem im Mitgliedstaat des Einsatzes anwendbaren Mehrwertsteuersatz ausstellen und die Mehrwertsteuer im Einsatzland melden und abführen. Unterstützung bei der umsatzsteuerlichen Registrierung, den Mehrwertsteuerermeldungen und der Abführung der Mehrwertsteuer erhalten deutsche Unternehmen bei grenzüberschreitend aktiven Steuerberatern sowie den Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte).

Werden in den Folgejahren keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im EU-Ausland erbracht, muss entweder eine Nullmeldung oder die umsatzsteuerliche Abmeldung erfolgen. In Ermangelung einer Abmeldung oder einer Nullmeldung fallen ansonsten Bußgelder an.

4. Sonstige Leistungen

Der Leistungsort für sonstige Leistungen im B2B-Bereich ist geregelt in § 3a Abs. 2 UStG. Hiernach werden sonstige Leistungen zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmern bis auf einige Ausnahmen (z. B. Grundstücksleistungen, Personenbeförderungsleistungen, Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen sowie Restaurationsleistungen) an dem Ort erbracht, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Sitzt der Leistungsempfänger im EU-Ausland, so kommt es EG-rechtlich verbindlich zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens. D. h. der Leistungsempfänger im EU-Ausland wird Steuerschuldner und der leistende Unternehmer muss sich nicht im EU-Ausland umsatzsteuer-

lich registrieren lassen. In diesem Fall stellt der leistende Unternehmer eine Nettorechnung mit dem Rechnungsvermerk „Rechnungsempfänger wird Steuerschuldner“ aus. Zudem ist hier auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers im EU-Ausland eine verpflichtende Rechnungsangabe. Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers muss der leistende Unternehmer genau wie bei den innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferungen im Rahmen der qualifizierten Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern überprüfen (siehe auch Pkt. 2.1.1). Subunternehmer, die für einen deutschen Auftraggeber eine B2B-Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG im EU-Ausland erbringen, weisen in ihrer Rechnung deutsche Mehrwertsteuer aus. Der Leistungsort spielt hier anders als z. B. bei den Grundstückleistungen keine Rolle. Innergemeinschaftliche B2B-Umsätze sind zudem in der Zusammenfassenden Meldung sowie in der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuerjahresmeldung gesondert auszuweisen (siehe Pkt. 5.1 und 5.2).

Leistungsort im B2C-Geschäft ist nach § 3a Abs. 1 UStG der Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Allerdings gibt es im B2C-Geschäft für sehr viele Sachverhalte Ausnahmen von dieser Grundregel, so dass hier im Einzelfall jeweils sehr genau geprüft werden muss, wo der Leistungsort liegt.

Zu den B2B Leistungen, die nach § 3a Abs. 2 UStG. am Sitz des Leistungsempfängers besteuert werden, zählen laut Abschn. 3a.2 UStAE Abs. 16 u. a. Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände wie z. B. Lohnveredelung, Wartungsarbeiten, Instandsetzungen und Inbetriebnahmen von Maschinen und An-

lagen, Reparaturen, sofern keine Hauptstoffe verwendet werden sowie auch Montagen¹⁰, sofern der leistende Unternehmer nicht die Hauptstoffe stellt. Weiterhin zählen zu den B2B-Leistungen, die nach der Grundregel besteuert werden, auch Güterbeförderungsleistungen sowie das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit einer Güterbeförderung im Zusammenhang stehende selbständige Leistungen, Vermittlungsleistungen, Veranstaltungsleistungen (mit Ausnahme von Restaurationsumsätzen und Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen), sog. Katalogleistungen¹¹ sowie alle sonstigen Leistungen zwischen Unternehmen, die nicht unter die Ausnahmeregelung nach § 3a Abs. 3 UStG und Abschn. 3a.2 Abs. 19 UStAE fallen.

Abweichend von der Ortbestimmung für B2BLeistungen nach § 3a Abs. 2 UStG richtet sich für einige Leistungsarten die Ortsregelung

¹⁰ Wenn das leistende Unternehmen die ihm vom Leistungsempfänger zur Verfügung gestellten Teile einer Maschine nur zusammenbaut und die zusammengebaute Maschine nicht Bestandteil eines Grundstücks wird.

¹¹ **Katalogleistungen:**

- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten
- Leistungen, die der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbungsmitler und der Werbeagenturen
- Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen mit rechtlicher, wirtschaftlicher oder technischer Beratung
- Datenverarbeitung und Informationsüberlassung
- bestimmte Finanzdienstleistungen und Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin
- Gestellung von Personal
- Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit aufzunehmen
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, außer Beförderungsmittel
- Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk und Fernsehdienstleistungen
- Leistungen in Zusammenhang mit Gas- und Elektrizitätslieferungen

nach anderen Grundsätzen. Hierzu zählt das weite Feld der Grundstückleistungen¹² (§ 3a

¹² **Grundstückleistungen laut Abschn. 3a3, Abs. 3 bis 9 UStAE:**

Unter Grundstückleistungen fallen sonstige Leistungen, die sich nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks beziehen (...) Das Grundstück selbst muss zudem Gegenstand der sonstigen Leistung sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück insoweit als wesentlicher Bestandteil einer sonstigen Leistung anzusehen ist, als es einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Leistung darstellt.

- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer bereithält, um kurzfristig Fremde zu beherbergen
- Vermietung von Plätzen, um Fahrzeuge abzustellen
- Überlassung von Wasser- und Boots Liegeplätze für Sportboote
- Kurzfristige Vermietung von Campingplätzen
- Entgeltliche Unterbringung auf einem Schiff, das für längere Zeit auf einem Liegeplatz befestigt ist
- Überlassung von Wochenmarkt-Standplätzen an Markthändler
- Einräumung des Nutzungsrechts an einem Grundstück oder einem Grundstückteil einschließlich der Gewährung von Fischereirechten und Jagdrechten, der Benutzung einer Straße, einer Brücke oder eines Tunnels gegen eine Mautgebühr und der selbständigen Zugangsberechtigung zu Warteräumen auf Flugplätzen gegen Entgelt
- Umwandlung von Teilnutzungsrechten
- Überlassung von Räumlichkeiten für Aufnahme- und Sendezwecke von inländischen und ausländischen Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander
- Vermietung und Verpachtung von Maschinen- und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind
- Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude oder an Gebäudeteilen einschließlich Abrissarbeiten, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren, Errichtung von auf Dauer angelegten Konstruktionen, wie Gas-, Wasser- und Abwasserleitungen
- Installation oder Montage von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, soweit diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind
- Bauaufsichtsmaßnahmen
- Leistungen zum Aufsuchen oder Gewinnen von Bodenschätzen
- Begutachtung und Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken und zur Ermittlung des Grundstückswerts
- Vermessung von Grundstücken
- Errichtung eines Baugerüsts
- Einräumung dinglicher Rechte
- Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, nicht aber die Vermittlung der kurzfristigen Vermie-

– tung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen, von Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Ferienhäusern und vergleichbaren Einrichtungen

- Verwaltung von Grundstücken und Grundstückteilen
- Bearbeitung landwirtschaftlicher Grundstücke, einschließlich sonstiger Leistungen wie Landbestellung, Säen, Bewässerung, Düngung
- Lagerung von Gegenständen, wenn dem Empfänger dieser sonstigen Leistung ein Recht auf Nutzung eines ausdrücklich bestimmten Grundstücks oder eines Teils desselben gewährt wird
- Reinigung von Gebäuden oder Gebäudeteilen
- Wartung und Überwachung von auf Dauer angelegten Konstruktionen, wie Gas-, Wasser- oder Abwasserleitungen
- Wartung und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, soweit diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind
- Grundstückbezogene Sicherheitsleistungen
- Leistungen bei Errichtung eines Windparks im Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück

Nicht zu den Grundstückleistungen zählen laut Abschn. 3a3, Abs. 10 UStAE:

- Erstellung von Bauplänen für Gebäude und Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück oder Grundstücksteil zugeordnet werden können
- Installation oder Montage, Arbeiten an sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die kein wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks sind bzw. werden
- Portfolio-Management in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken
- Verkauf von Anteilen und die Vermietung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften
- Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z. B. durch Zeitungen
- Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung
- Sonstige Leistungen einschließlich Beratungsleistungen, die die Vertragsbedingungen eines Grundstücks, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis betreffen, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Leistungen nicht mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen
- Planung, Gestaltung sowie Aufbau und Umbau von Ständen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen
- Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn hierfür zwischen den Vertragsparteien kein bestimmter eines Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung festgelegt worden ist
- Werbeleistungen, selbst wenn sie die Nutzung eines Grundstücks einschließen
- Zurverfügungstellung von Gegenständen und Vorrichtungen, mit oder ohne Personal für deren Betrieb, mit denen der Leistungsempfänger Arbeiten in Zusammenhang mit einem Grundstück durchführt (z. B. Vermietung eines Baugerüsts), wenn der leistende Unternehmer mit dem Zurverfügungstellen keinerlei

Abs. 3 Nr. 1 UStG, Abschn. 3a.3 UStAE), die am Belegenheitsort des Grundstücks besteuert werden. Weiterhin fallen unter die Ausnahmeregel Restaurationsumsätze (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG, Abschn. 3a.6 Abs. 8 u. 9 UStAE) sowie Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG, Abschn. 3a.6 Abs. 13 UStAE), die jeweils am Tätigkeits-/Veranstaltungsort besteuert werden. Bei Personenbeförderungsleistungen (§ 3b Abs. 1 UStG, Abschn. 3b.1 UStAE) ist die Beförderungsstrecke maßgeblich, die bei grenzüberschreitenden Fahrten aufgeteilt werden muss. Zudem gibt es auch u. a. noch für die nachfolgend aufgeführten Leistungen von der B2B-Grundregel abweichende Leistungsorte: die kurzfristige Vermietung von bestimmten Fahrzeugen (§ 3 Abs. 7 UStG, Abschn. 3a.14 Abs. 4 UStAE), die Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, Abschn. 3a.5 UStAE) sowie die Nutzung und Auswertung bestimmter Leistungen von Drittlandsunternehmen (§ 3a Abs. 6 UStG, Abschn. 3a.14 Abs. 1 bis 3 UStAE).

Für die o. g. Leistungen, deren Ortsbestimmung nicht nach der B2B-Grundregel nach § 3a Abs. 2 UStG erfolgt, gibt es keine EU-weit verbindliche Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens. Vielmehr gibt es hier analog zu den unbewegten Lieferungen und den Montagelieferungen innerhalb der EU eine weite Vielfalt an nationalen Regelungen. So ist in einigen EU-Ländern Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens,

Verantwortung für die Durchführung der genannten Arbeiten übernimmt

- Leistungen in Zusammenhang mit der Errichtung eines Windparks, die nicht im Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück stehen

dass der Leistungsempfänger ein im Mitgliedstaat, in dem Leistung erbracht wird, ansässiger Unternehmer ist, bzw. der Leistungsempfänger, sofern er in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist, im Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht, durch einen Fiskalvertreter vertreten wird. Darüber hinaus gibt es auch EU-Länder, wie beispielsweise Luxemburg, in denen die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Leistungen, die nicht unter die B2B-Grundregel fallen, grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Zudem ist oftmals auch die Übertragung der Steuerschuldnerschaft nicht möglich, wenn der leistende Unternehmer bereits im Zielmarkt umsatzsteuerlich registriert ist. Unternehmer, die im EU-Ausland Leistungen erbringen, die nicht unter die B2B-Grundregel nach § 3a Abs. 2 UStG fallen, sollten daher immer genau prüfen, ob, und wenn ja, unter welchen Umständen, das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gebracht werden kann. Auskunft über die nationalen Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts in den einzelnen EU-Ländern geben grenzüberschreitend aktive Steuerberater sowie die Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte).

Kommt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht zur Anwendung, so muss sich der leistende Unternehmer im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen, eine Rechnung mit dem im Mitgliedstaat des Einsatzes anwendbaren Mehrwertsteuersatz ausstellen und die Mehrwertsteuer im Einsatzland melden und abführen. Unterstützung bei der umsatzsteuerlichen Registrierung, den Mehrwertsteuermeldungen und der Abführung der Mehrwertsteuer erhalten deutsche Unterneh-

men bei grenzüberschreitend aktiven Steuerberatern sowie den Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte). Werden in den Folgejahren keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im EU-Ausland erbracht, muss entweder eine Nullmeldung oder die umsatzsteuerliche Abmeldung erfolgen. In Ermangelung einer Abmeldung oder einer Nullmeldung fallen ansonsten Bußgelder an.

5. Umsatzsteuerliche Meldepflichten

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen müssen sich an diverse umsatzsteuerliche Meldepflichten halten. Hierzu zählen die Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung, die Zusammenfassende Meldung (ZM) sowie die Intrastat-Meldung.

5.1 Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung

Unternehmen, die innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und innergemeinschaftliche Leistungen, die nach der B2B-Grundregel besteuert werden, erbringen, müssen diese in der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuerjahreserklärung gesondert aufführen.

Folgende Kennziffern sind in der Umsatzsteuervoranmeldung für die einzelnen grenzüberschreitenden Sachverhalte vorgesehen:

Sachverhalt	Kennziffer
Innergemeinschaftliche Lieferungen	41
Innergemeinschaftliche Erwerbe	89-93
Innergemeinschaftliche	42

Dreiecksgeschäfte: erster Abnehmer:	
Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte: letzter Abnehmer bei Anwendung der Vereinfachungsregel	69 66 (Vorsteuer)
Sonstige Leistungen	21
Alle weiteren im Ausland steuerbaren Umsätze	45

5.2 Zusammenfassende Meldung (ZM)

Unternehmer, die steuerfreie innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 7 S. 1 Nr. 1 und 2. UStG), innergemeinschaftliche sonstige Leistungen¹³ (§ 18a Abs. 7 S. 1 Nr. 3 UStG) oder Lieferungen i. S. d. § 25b Abs. 2; § 18a Abs. 7 S. 1 Nr. 4. UStG im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften ausgeführt haben, müssen eine Zusammenfassende Meldung (ZM) beim Bundeszentralamt für Steuern in Saarlouis abgeben.

Mit Umsetzung der Quick Fixes zum 1. Januar 2020 ist die ZM ebenso wie die USt-IdNr. des Abnehmers bei innergemeinschaftlichen Lieferungen materielle Voraussetzung zur Steuerbefreiung.

Die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung erfolgt grundsätzlich auf elektronischem Wege bis spätestens zum 25. Tag nach Ablauf eines Kalendermonats, in dem die o. g. Geschäfte ausgeführt worden sind. Auf Antrag kann die Zusammenfassende Meldung auch im Original per Post an das BZSt, Dienstsitz

¹³ B2B-Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG werden am Sitz des Leistungsempfängers besteuert. Sitz der Leistungsempfänger im EU-Ausland kommt es EG-rechtlich verbindlich zur Anwendung der Reverse-Charge-Regel: D. h. der im EU-Ausland sitzende Leistungsempfänger wird Steuerschuldner. Das leistende Unternehmen berechnet in diesem Fall keine Mehrwertsteuer.

Saarlouis, 66738 Saarlouis, geschickt werden. Kleinunternehmer sind von der Abgabepflichtung der Zusammenfassenden Meldung ausgenommen. Pauschalierende Land- und Forstwirte hingegen sind von der Abgabepflichtung nicht ausgenommen. Die Zusammenfassende Meldung kann sowohl über das ElsterOnline-Portal als auch über das BZStOnline-Portal erfolgen.

Eine Ausfüllhilfe für die Zusammenfassende Meldung wird vom Bundeszentralamt für Steuern online zur Verfügung gestellt und ist abrufbar unter: www.bzst.de.

5.3 Intrastat-Meldung

Die Intrahandelsstatistik erhebt den gegenseitigen tatsächlichen Warenverkehr zwischen Deutschland und den anderen EU-Mitgliedstaaten. Intrastat-Meldungen sind im Warengangsstaat und im Wareneingangsstaat abzugeben.

Auskunftspflichtig im Rahmen der Intrastat-Meldung sind umsatzsteuerpflichtige Unternehmen, die mit einem in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen rechtsgeschäftliche Transaktionen tätigen, welche die Beförderung oder Versendung von Ware von einem in einen anderen EU-Mitgliedstaat zur Folge haben.

Von der Meldepflicht befreit sind in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Unternehmen, deren Versendungen oder Beförderungen von Ware in andere EU-Mitgliedstaaten den Wert von 500.000 EUR im Vorjahr nicht überschreiten bzw. deren Wareneingänge aus anderen EU-Mitgliedstaaten den Wert von 800.000

EUR im Vorjahr nicht überschreiten. Wird die Wertgrenze im laufenden Kalenderjahr überschritten, so beginnt die Meldefrist in dem Monat, in dem die Wertgrenze überschritten wurde. Die Schwellenwerte für die Meldepflicht sind in den einzelnen EU-Ländern unterschiedlich und werden jährlich neu festgelegt. Informationen zu den Schwellenwerten in den einzelnen EU-Ländern sind zugänglich auf der Homepage der EU unter:

http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/report-imports-exports/index_de.htm.

Die Intrastat-Meldung muss monatlich erfolgen und kann auch in Teilmeldungen übermittelt werden. Die Meldungen sind spätestens am 10. Arbeitstag nach Ablauf des Bezugsmonats ausschließlich in elektronischer Form an das Statistische Bundesamt zu übermitteln unter:

<http://www-idev.destatis.de> oder www.destatis.de

Fragen zur Intrastat-Meldung können an das Statistische Bundesamt gerichtet werden:

Statistisches Bundesamt
Außenhandel
D-65180 Wiesbaden
Tel: 0611/ 75-45 25
Fax: 0611/ 75-39 65
E-Mail: aussenhandel@destatis.de

6. Vorsteuerabzug und Vorsteuervergütungsverfahren

Nach § 15 UStG können Unternehmer die für Lieferungen oder sonstige Leistungen geschuldete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern die Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen bezogen wurde und eine ordnungsgemäße Rechnung nach

§§ 14 und 14a UStG¹⁴₁₅ vorliegt. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt nach § 15 UStG die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes, den der Unternehmer zu weniger als 10 Prozent für sein Unternehmen nutzt. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist geregelt in § 15a UStG und die Folgen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises in § 14c UStG.

Unternehmer, die im EU-Ausland Mehrwertsteuer auf Lieferungen oder sonstige Leistungen gezahlt haben, und in dem betreffenden EU-Mitgliedstaat nicht umsatzsteuerlich registriert sind, können die Erstattung der ausländischen Mehrwertsteuer über das Vorsteuerver-

gütungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern einleiten. Der Vergütungsantrag ist spätestens bis zum 30. September des Folgejahres zu stellen. Der Mindestbetrag für Jahresanträge liegt bei 50 EUR, der Mindestbetrag für Quartalsanträge bei 400 EUR. Die Anträge auf Vorsteuervergütung inklusive der entsprechenden Belege sind elektronisch über das BZSt-Online-Portal beim Bundeszentralamt für Steuern einzureichen. Papieranträge sind nicht zulässig. Dem elektronischen Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege als Datei beizufügen, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens 1.000 EUR, bei Rechnungen über den Bezug von Kraftstoffen mindestens 250 EUR beträgt. In begründeten Einzelfällen kann die Vorlage der Originalrechnungen verlangt werden.

Nach Eingang des Erstattungsantrags prüft das Bundeszentralamt für Steuern, ob der Antragsteller im beantragten Vergütungszeitraum zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und ob die im Antrag angegebene USt-IdNr. oder Steuernummer dem Antragsteller zugeordnet ist. Hierfür stehen dem Bundeszentralamt 15 Tage zur Verfügung. Danach wird der Antrag, sofern er nicht abgelehnt wurde, über eine elektronische Schnittstelle an die zuständige Finanzbehörde im Erstattungsmitgliedstaat weitergeleitet. Der Antragsteller erhält keine Bestätigung durch das Bundeszentralamt für Steuern über die Weiterleitung des Antrags. Der Erstattungsmitgliedstaat informiert den Antragsteller über den Eingang des Erstattungsantrages und trifft die Entscheidung über die erstattungsfähigen Beträge bzw. über eine Ablehnung des Erstattungsantrags. Die Eingangsbestätigung sollte der Antragsteller abspeichern, da diese beim Bundeszentralamt

¹⁴ § 14 UStG

Pflichtangaben auf Rechnungen

- vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte USt-IdNr.
- Ausstellungsdatum
- Rechnungsnummer
- Menge und Art der gelieferten Gegenstände (handelsübliche Bezeichnung) oder Umfang und Art der sonstigen Leistung
- Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung; bei Anzahlungen für noch nicht erbrachte Leistungen den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes oder eines Teils des Entgeltes, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt.
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung und sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist
- anzuwendender Steuersatz sowie auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung Hinweis auf die Steuerbefreiung der Lieferung oder Leistung
- in den Fällen des § 14b Abs. 1 S. 5 einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers
- in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten gem. Abs. 2 Satz 2 die Angabe „Gutschrift“

für Steuern nach Ablauf von 90 Tagen gelöscht wird. Sofern der Antragsteller nach Ablauf von vier Wochen nach Einreichung des Antrages beim Bundeszentralamt für Steuern noch keine Eingangsbestätigung vom Erstattungsmitgliedstaat erhalten hat, sollte sich der Antragsteller zunächst an die zuständigen Finanzbehörden im Erstattungsmitgliedstaat wenden. Die Adressen der in den Erstattungsmitgliedstaaten zuständigen Finanzbehörden sind auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) hinterlegt.

Informationen zur Registrierung und der online-Antragstellung im BZSt-Online-Portal sind zugänglich unter www.bzst.de (Pfad: Steuern International > Vorsteuervergütung > Elektronische Antragstellung). Eine Anleitung zur Registrierung, zum Ausfüllen des Vergütungsantrags und zur Übermittlung der Belege/Rechnungen steht den Antragstellern unter der Rubrik „Hilfsmittel“ zur Verfügung. Informationen zu den erstattungsfähigen Beträgen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten sind ebenfalls auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern zugänglich.

Das Vorsteuervergütungsverfahren über das Bundeszentralamt für Steuern kommt nicht für die Rückerstattung von Mehrwertsteuer, die in Ländern außerhalb der EU gezahlt wurde, zur Anwendung. In diesen Fällen muss sich der Unternehmer direkt an die Finanzbehörden im Drittland wenden. Oftmals ist für die Rückerstattung von Mehrwertsteuer in Ländern außerhalb der EU eine umsatzsteuerliche Registrierung durch den Unternehmer im Erstattungsland notwendig. Dies ist beispielsweise in der Schweiz und in Norwegen der Fall. Ob und unter welchen Umständen eine Mehrwertsteuer

errückerstattung für Mehrwertsteuer möglich ist, muss jeweils im Einzelfall geprüft werden.

7. Strafbefreiende Selbstanzeige

Zum 1. Januar 2015 ist das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung in Kraft getreten. Das Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige bleibt auch weiterhin erhalten und ist geregelt in § 371 AO. Die Voraussetzungen und die finanziellen Konsequenzen wurden jedoch verschärft. Die Grenze, bis zu der eine Steuerhinterziehung ohne Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrags bei einer Selbstanzeige straffrei bleibt, wurde von 50.000 EUR auf 25.000 EUR abgesenkt. Der zu zahlende Geldbetrag ist abhängig vom Hinterziehungsvolumen. Zudem wird die Zahlung der Hinterziehungszinsen Tatbestandsvoraussetzung für eine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige. Die steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalte sind u. a. geregelt in § 370 AO (Steuerhinterziehung), in § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) sowie in §§ 30, 130 OWig (Verletzung der Aufsichtspflicht).

Die Selbstanzeige nebst aller Berichtigungen ist an das zuständige Finanzamt zu richten. Im Bereich der Umsatzsteuer ist auch weiterhin eine Teil-Selbstanzeige möglich. Das Finanzamt erlässt daraufhin entsprechende Änderungsbescheide. Die Selbstanzeige ist nur unter der Voraussetzung straffrei, dass der Hinterziehungsbetrag nicht über 25.000 EUR liegt und der Steuerschuldner den von der Finanzverwaltung nachgeforderten Betrag samt Zinsen und Hinterziehungszinsen fristgemäß zahlt. Zudem ist Voraussetzung für die Strafbefreiung, dass zum Zeitpunkt der Selbstanzeige keine Prüfungsanordnung nach § 196

AO erfolgt ist, kein Steuerstrafverfahren bekannt gegeben wurde, kein Amtsträger der Finanzverwaltung zur Betriebsprüfung erschienen ist und die Steuerhinterziehung noch nicht von irgendeiner behördlichen Seite entdeckt wurde.

Da die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen mittlerweile auch unternehmensinterne Prozesse unter die Lupe nimmt, wächst zunehmend die Bedeutung innerbetrieblicher Kontrollsysteme auch im Bereich der umsatzsteuerlichen Sachverhalte. Hierzu zählen die Identifizierung der wesentlichen Schnittstellen im Unternehmen in Bezug auf umsatzsteuerliche Sachverhalte, die Einrichtung darauf aufbauender unternehmensinterner Prozesse und die klare Definition von Zuständigkeiten, die Schaffung von Möglichkeiten zur rechtzeitigen Absprache zwischen den betroffenen Abteilungen (u. a. Vertrieb und Buchhaltung) sowie eine entsprechende Dokumentation der Abläufe. Gut etablierte innerbetriebliche Kontrollsysteme können dazu beitragen, die steuerstrafrechtliche Vorsatzvermutung zu entschärfen.

8. Zweite Phase der EU-Mehrwertsteuerreform

Mit der Einführung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für den grenzüberschreitenden Handel soll es zu einem späteren Zeitpunkt zur Umstellung vom Ursprungs- zum Bestimmungslandprinzip für grenzüberschreitende Warenlieferungen kommen. An die Stelle der innergemeinschaftlichen Lieferungen im zweistufigen Verfahren sollen Lieferungen innerhalb der Union treten, die im Bestimmungsland zu besteuern sind. Von Erleichterungen bei grenzüberschreitenden Lieferungen sollen sog.

Zertifizierte Steuerpflichtige profitieren, die die Steuerschuldnerschaft auf den Käufer im EU-Ausland übertragen können. Unternehmen, die nicht vom Status des Zertifizierten Steuerpflichtigen profitieren, sollen die im EU-Ausland geschuldete Mehrwertsteuer zentral in einen One Stop Shop (OSS) im Ansässigkeitsstaat einzahlen und der OSS soll die Mehrwertsteuer in das entsprechende EU-Bestimmungsland weiterleiten.

Zudem sind nähere Bestimmungen bezüglich des Kostenteilungsmechanismus innerhalb der EU vorgesehen.

Ob es zur Umsetzung der zweiten Phase der EU-Mehrwertsteuerreform überhaupt kommt, und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt die Umsetzung stattfindet, und ob es noch inhaltliche Anpassungen gibt, ist zurzeit nicht absehbar.